

0-495997

На правах рукописи



ФЕДОРОВСКАЯ Марина Андреевна

**РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОГО
АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
НА СУБФЕДЕРАЛЬНОМ УРОВНЕ**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Саратов - 2011

Работа выполнена на кафедре финансов Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Барулин Сергей Владимирович

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Былкова Елена Сергеевна
- канд. экон. наук, доцент
Свищёва Виктория Александровна

Ведущая организация - Тамбовский государственный университет.

Защита состоится 18 ноября 2011 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 17 октября 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714626

Ученый секретарь диссертационного
совета, д-р экон. наук, профессор

С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

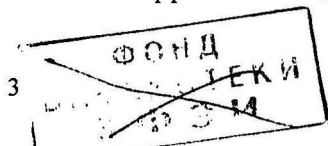
Актуальность темы исследования. Социально-экономическая трансформация российского общества невозможна без постоянной модернизации государственных институтов, аккумулирующих денежные потоки в России. Поскольку 80-90% поступлений доходов в бюджетную систему РФ обеспечивается за счет налогов и сборов, постольку налоговое администрирование и его развитие в условиях меняющейся современной экономики остается одной из наиболее злободневных проблем.

В проскте правительственного документа "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов" совершенствование налогового администрирования называется одним из девяти приоритетных направлений налоговой политики, источником дополнительных налоговых поступлений в бюджетную систему. Это, в первую очередь, касается территориального налогового администрирования, повышения качества и эффективности работы налоговых органов, которые непосредственно осуществляют налоговый контроль за полнотой исчисления и своевременностью уплаты налогов и сборов на территории субъектов РФ и их муниципальных образований.

Качество территориального налогового администрирования влияет на административно-организационные мероприятия, проводимые в целях совершенствования налогообложения, и служит условием успешного проведения налоговой политики государства. Недостатки в системе управления налоговыми поступлениями способствуют образованию значительных сумм задолженности в бюджеты всех уровней, что свидетельствует о необходимости принятия действенных мер, направленных на сокращение неплательщиков. Так, задолженность по налогам, которая росла на протяжении 2009 г., по итогам 2010 г. снизилась почти на 100 млрд руб. и на начало 2011 г. составила около 1,3 трлн руб.

Реформа системы налогового администрирования в рамках проводимой налоговой политики предусматривает изменение функций и роли органов налогового администрирования и налогоплательщиков в налоговом процессе. Несмотря на достигнутые определенные успехи в области реформирования системы налогового администрирования, не снижаются доля "теневой" экономики (большинство независимых экспертов оценивают ее в размере 40% к ВВП) и масштабы массовых уклонений налогоплательщиков от уплаты налогов. Действующая система налогового администрирования носит преимущественно репрессивный характер в форме последующего контроля, направленного на выявление уже совершенных налоговых правонарушений и применение налоговых санкций, что не соответствует идеологии современного налогового администрирования, в том числе, принятой во многих развитых странах.

Перечисленные и другие проблемы требуют продолжения научных исследований и разработки целенаправленных практических действий и мер в области развития системы налогового администрирования в России. Все это свидетельствует об актуальности проблемы повышения качества и эффективности территориального налогового администрирования.



Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в разработку теории и практики управления налоговыми отношениями внесли такие зарубежные исследователи, как М.Алле, Д.Брюммерхофф, М.П.Девере, М.Кин, Ф.Рамсей, Дж.Стиглиц, А.Харбергер, К.Хейди, Й.Шумпетер и др., а также современные российские экономисты в лице И.В.Горского, А.Ю.Казака, В.Г.Князева, Л.П.Павловой, М.П.Придачука, И.А.Майбурова, Р.Г.Самоева, Д.Г.Черника, Т.Ф.Юткиной и др.

Налоговая политика, планирование налогов и налоговое регулирование всегда находились в центре внимания отечественных и зарубежных ученых. Пристальное внимание этим вопросам уделено в работах С.В.Барулина, Е.С.Вылковой, Е.А.Ермаковой, О.С.Кирилловой, М.В.Романовского, В.А.Свищёвой, Д.Г.Черника и других авторов.

Широкий круг исследований посвящен совершенствованию налогового контроля. Эта проблема рассматривалась в трудах А.П.Зрелова, В.Г.Князева, И.И.Кучерова, Г.Г.Нестерова, О.А.Ногиной, В.А.Парыгиной, Н.А.Попоновой, А.А.Тедеева, А.В.Терзиди, В.И.Шлейникова и др.

Немало исследований непосредственно связано с разработкой вопросов содержания и организации налогового администрирования, среди которых можно выделить труды А.В.Аронова, А.В.Брызгалина, Л.И.Гончаренко, В.А.Кашина, В.А.Красницкого, Ю.М.Лермонтова, О.А.Мироновой, М.В.Мишустина, В.Г.Панскова, А.Б.Паскачева, Ф.Ф.Ханафеева и др.

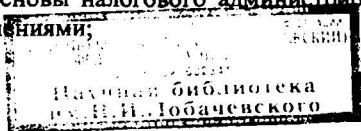
Однако при всей значимости полученных в предыдущих исследованиях результатов многие аспекты формирования адаптированной к новым условиям модели налогового администрирования, повышения качества и эффективности деятельности территориальных налоговых органов остаются недостаточно разработанными. Требуются дополнительные исследования по вопросам содержания налогового администрирования и механизма его функционирования, построения в России системы налогового администрирования, ориентированной не только на последующий, но и на предварительный контроль, на предупредительно-профилактическую и информационно-разъяснительную работу, по вопросам выявления организационно-управленческих резервов мобилизации налоговых доходов, повышения налоговой культуры как элемента налогового администрирования и др.

Таким образом, актуальность искомой проблемы, наличие нерешенных вопросов теории, методологии и практики территориального налогового администрирования обусловили выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цели и задачи диссертационного исследования. Целью диссертации является разработка теоретической базы, методологического и методического обеспечения авторской системы налогового администрирования, направленной на повышение роли предупредительно-профилактической контрольной работы, качества, результативности и эффективности деятельности налоговых органов по мобилизации налоговых доходов и на повышение уровня налоговой культуры как элемента налогового администрирования.

Для достижения цели исследования в работе были поставлены следующие задачи:

- раскрыть содержание и теоретические основы налогового администрирования как формы управления налоговыми отношениями;



- провести сравнительный анализ моделей налогового администрирования, применяемых в мировой практике и в России;
- раскрыть содержание механизма функционирования территориального налогового администрирования;
- определить основы формирования и оценки налогового потенциала территорий в механизме налогового администрирования;
- выявить административно-организационные резервы мобилизации налогов и сборов в бюджетную систему РФ;
- определить инструментарий обеспечения полного и своевременного поступления сумм налогов и сборов в бюджетную систему РФ;
- разработать практические рекомендации, направленные на повышение результативности и эффективности налогового администрирования;
- исследовать проблемы, связанные с проведением предварительного налогового контроля, и определить пути их решения;
- определить основы формирования налоговой культуры как элемента системы налогового администрирования и направления её повышения.

Предметом исследования выступает совокупность экономических отношений, возникающих в процессе территориального налогового администрирования между налоговыми органами и налогоплательщиками при проведении контрольных и иных административных мероприятий, а также между структурными подразделениями налоговых органов при оценке качества, результативности и эффективности их деятельности.

Объектом диссертационного исследования является система налогового администрирования и организационно-управленческая деятельность территориальных налоговых органов по обеспечению полного и своевременного поступления сумм налогов и сборов в бюджетную систему России в процессе осуществления налогового контроля и мер превентивного характера.

Теоретической базой исследования послужили труды ведущих экономистов в области теории и организации управления налоговыми отношениями, налогового администрирования и налогового контроля, а также законодательные и нормативно - правовые акты, регулирующие различные аспекты организации налогового контроля и учета налогоплательщиков, тематические публикации в периодической печати, материалы научных конференций и семинаров.

Методологическая основа диссертационного исследования. В ходе подготовки работы применялись такие методы научного исследования, как группировка, наблюдение, сравнительный анализ, синтез и классификация, позволившие получить достоверные научные знания и наиболее полно организовать научный поиск для достижения поставленной цели и решения исследовательских задач.

Информационной базой исследования послужили федеральные законы Российской Федерации, иные нормативные правовые акты Российской Федерации и зарубежных стран, материалы Федеральной налоговой службы (ФНС) России, Управления ФНС России по Саратовской области, Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития и торговли РФ, Федеральной службы государственной статистики РФ, материалы арбитражной практики, информация в периодической печати, а также личные наблюдения и расчеты автора.

Научная новизна диссертационного исследования в целом заключается в разработке теоретических основ, методологических подходов и методического обеспечения формирования в России системы налогового администрирования, ориентированной на превентивные мероприятия, путем повышения роли предупредительно-профилактической работы, качества, результативности и эффективности деятельности налоговых органов по мобилизации налоговых доходов и уровня налоговой культуры.

Более конкретно это выразилось в следующих научных результатах:

- уточнено содержание понятия налогового администрирования как формы управления налоговыми отношениями, ограниченной обязанностями, целями и задачами налоговых администраторов, реализуемыми в процессе их контрольной деятельности по взиманию налогов и сборов в соответствии с действующим законодательством, планированию налоговых поступлений, предупреждению, пресечению и профилактике налоговых правонарушений; дана развернутая характеристика налогового администрирования (сущность, место, субъектно-объектный состав, цель и задачи, функциональные элементы, характерные признаки и принципы);

- обоснована необходимость перехода от агрессивной (репрессивной) модели, основанной преимущественно на последующем налоговом контроле и применении мер административно-налогового преследования, к партнерской (превентивной) модели налогового администрирования, более ориентированной на предварительный контроль, на другие предупредительно-профилактические меры и информационно-разъяснительную работу;

- введено понятие механизма территориального налогового администрирования и дана его развернутая содержательная характеристика в системе управления налоговыми отношениями с включением в него следующих элементов (подсистем) и конкретизацией их по формам, методам и инструментам: механизма формирования налогового потенциала (налогового планирования), механизма мобилизации налогов и сборов (учетно-контрольного и превентивного), механизма обеспечения полного и своевременного поступления налогов и сборов в бюджетную систему (правоприменительного, принудительного);

- разработан механизм формирования и оценки налогового потенциала территорий РФ, включая формализованную методику, с учетом деления налогов на прямые и косвенные и их межбюджетного распределения; обосновано предложение передать полномочия Минфина РФ по осуществлению оценки налогового потенциала и планированию налоговых бюджетов (по налоговым доходам и налоговым расходам), а также по мониторингу эффективности применения налоговых льгот налоговым органам (Аналитическому управлению ФНС России и его территориальным отделам) с целью повышения достоверности планирования и обеспечения обратной связи между налогоплательщиками, ФНС РФ и Минфином РФ;

- определены проблемы российской системы налогового администрирования, а также предложены в комплексе приоритетные направления их решения, меры по пресечению уклонений от уплаты налогов и методический подход к определению дифференцированных по объему выручки минимальных размеров неоплаченных налоговых обязательств для своевременного выявления неплатежеспособных на-

логоплательщиков, позволяющие обеспечить паритет интересов налогоплательщиков и налоговых администраторов;

- предложены пути перехода системы налогового администрирования от агрессивной (репрессивной) к партнерской (превентивной) системе, а также необходимые условия и механизмы, в частности: уточнены и систематизированы показатели результативности и эффективности деятельности территориальных налоговых органов; рекомендованы новые критерии (показатели) эффективности контрольной работы налоговых органов, отражающие степень выполнения запланированных задач и результатов налогового администрирования; предложены меры по совершенствованию порядка взимания отдельных налогов, применения отсрочек (рассрочек) по уплате налогов и наложения штрафных налоговых санкций;

- разработана по элементам (видам деятельности) полноценная комплексная система предварительного налогового контроля во взаимосвязи с последующим налоговым контролем и учетом налогоплательщиков;

- предложены меры по совершенствованию организации существующих и внедрению новых для России видов деятельности в области предварительного налогового контроля в рамках предупредительно-профилактической и информационно-разъяснительной функций; дополнены критерии (показатели) оценки эффективности предварительного налогового контроля;

- раскрыто содержание налоговой культуры и деятельности по её формированию как элемента налогового администрирования, как процесса, непосредственно связанного с предоставлением общественных благ (государственных, муниципальных услуг), ценой которых выступают налоги, и как воспитательного процесса, предполагающего формирование у населения страны налоговой грамотности; предложены пути повышения уровня налоговой культуры государства и налогоплательщиков в рамках направлений деятельности по её формированию.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что его результаты расширяют и углубляют теоретическую и методологическую базу для выработки основных направлений развития территориального налогового администрирования. Основные теоретические выводы диссертации, отражающие научную позицию автора, доведены до конкретных методических положений и практических предложений. Теоретические результаты исследования составили методологическую базу прикладных разработок.

Основные положения диссертации могут быть использованы в деятельности ФНС России и ее территориальных подразделений, органами государственной власти в законотворчестве, внесении изменений и дополнений в действующие нормативные акты, в аналитической работе по совершенствованию практики налогового администрирования. Разработанные в диссертации рекомендации могут применяться территориальными налоговыми органами в своей контрольно-аналитической работе. Материалы диссертации могут быть использованы в учебном процессе при подготовке специалистов в сфере налогов и налогообложения.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационной работы и ее результаты были доложены и (или) опубликованы по итогам международной научно-практической конференции (г. Севастополь,

2011 г.), на межрегиональных и внутривузовских конференциях (г. Саратов, 2009-2011 гг.).

Отдельные практические рекомендации автора используются в деятельности УФНС России по Саратовской области при подготовке предложений в ФНС России по реформированию системы налогового администрирования, что подтверждено справкой о внедрении.

Теоретические положения диссертации используются в учебном процессе Саратовского государственного социально-экономического университета на кафедре финансов по дисциплинам "Налоговое администрирование", "Налоги и налогообложение", "Организация и методика проведения налоговых проверок".

Основные положения исследования опубликованы в 6 научных трудах общим объемом 4,4 п.л., из них 3 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК - 1,7 п.л.

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой диссертационного исследования и совокупностью решаемых задач:

1. Теоретические основы и организация налогового администрирования
 - 1.1. Налоговое администрирование как форма управления налоговыми отношениями
 - 1.2. Сравнительный анализ моделей управления налоговыми отношениями в мировой практике и в России
 - 1.3. Содержание механизма территориального налогового администрирования
 2. Формирование по структурным элементам партнерской (превентивной) системы налогового администрирования на субфедеральном уровне
 - 2.1. Налоговый потенциал территорий и его оценка в механизме налогового администрирования
 - 2.2. Административно-организационные резервы мобилизации налогов и сборов в бюджеты РФ
 - 2.3. Инструментарий обеспечения полного и своевременного поступления налоговых доходов в бюджетную систему РФ
 3. Организационно-методическое обеспечение формирования партнерской (превентивной) системы территориального налогового администрирования
 - 3.1. Результативность и эффективность деятельности налоговых органов
 - 3.2. Предварительный налоговый контроль как эффективный инструмент территориального налогового администрирования
 - 3.3. Формирование налоговой культуры как элемента партнерской (превентивной) системы налогового администрирования
- Диссертация проиллюстрирована 8 рисунками, 5 таблицами, 6 приложениями.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Научные результаты, основные положения и выводы диссертационного исследования можно условно разделить на ряд взаимосвязанных теоретических, организационно-методологических и методических групп проблем.

В рамках **первой группы проблем** исследуются теоретические основы и организация налогового администрирования как формы управления налогами, различные научные подходы к его многогранному содержанию.

Налоговое законодательство вообще не дает никакого определения сущности налогового администрирования. Наверное, и поэтому, в частности, данный вопрос

остаётся предметом острых научных дискуссий. Нередко налоговое администрирование сводится к налоговому контролю и учету налогоплательщиков, что вряд ли является правомерным.

В структурном плане налоговое администрирование включает в себя субъектно-объектный состав, цель и задачи, функциональные элементы, характерные признаки и принципы. Налоговое администрирование предлагается рассматривать в диссертации как форму управления налоговыми отношениями, как деятельность, осуществляемую в соответствии с обязанностями, целями и задачами налоговыми администраторами по взиманию налогов и сборов в соответствии с действующим законодательством, планированию налоговых поступлений, предупреждению и профилактике налоговых правонарушений, организации учета налогоплательщиков, налогового надзора.

В развитие основ организации налогового администрирования разработана схема, в которой нашли отражение наиболее существенные элементы содержания и структуры системы налогового администрирования и их взаимосвязи с основными элементами системы управления налоговыми отношениями (рис. 1).

Инструментарий налогового администрирования достаточно широк, в частности, к нему можно отнести: систему налогов и их элементы, налоговую декларацию, методы налогового планирования, формы, виды и способы налоговых проверок, виды ответственности, санкции, виды информационных систем, налоговый мониторинг, аудит и их инструменты, системы оплаты труда работников налоговых органов, показатели оценки результативности и эффективности налоговых проверок и рейтинговые системы, показатели и способы улучшения обслуживания налогоплательщиков, мировые соглашения между налоговым органом и налогоплательщиками и др. Такой инструментарий (методы и инструменты) составляет один из элементов механизма налогового администрирования.

В мировой практике существуют различные подходы к организации (организационные модели) системы налогового администрирования. Среди них можно выделить следующие модели: 1) по организации внутренней структуры - модель, ориентированная на вид налога; функциональная модель; модель, ориентированная на вид налогоплательщика; 2) по характеру взаимоотношений налоговой администрации с налогоплательщиками - агрессивная (репрессивная) модель и партнерская (превентивная) модель; в другой интерпретации - силовая модель, правовая модель и модель, учитывающая интересы обеих сторон.

На основе систематизации и анализа названных моделей построения взаимоотношений в налоговой сфере в работе сделаны выводы о том, что: во-первых, российская система налогового администрирования тяготеет к функциональной, агрессивной и силовой (но основанной на праве) моделям, в то время, как во многих развитых странах ориентируются на партнерскую модель и модель интересов; во-вторых, назрела необходимость трансформации налогового администрирования в России в партнерскую модель взаимоотношений, которая основана на расширении возможностей для урегулирования споров и более открытого обмена информацией, на обеспечении налогоплательщикам и государству новых возможностей для взаимодействия в целях устранения неопределенностей в налоговых вопросах, которые могут привести к возникновению споров; в-третьих, на самом

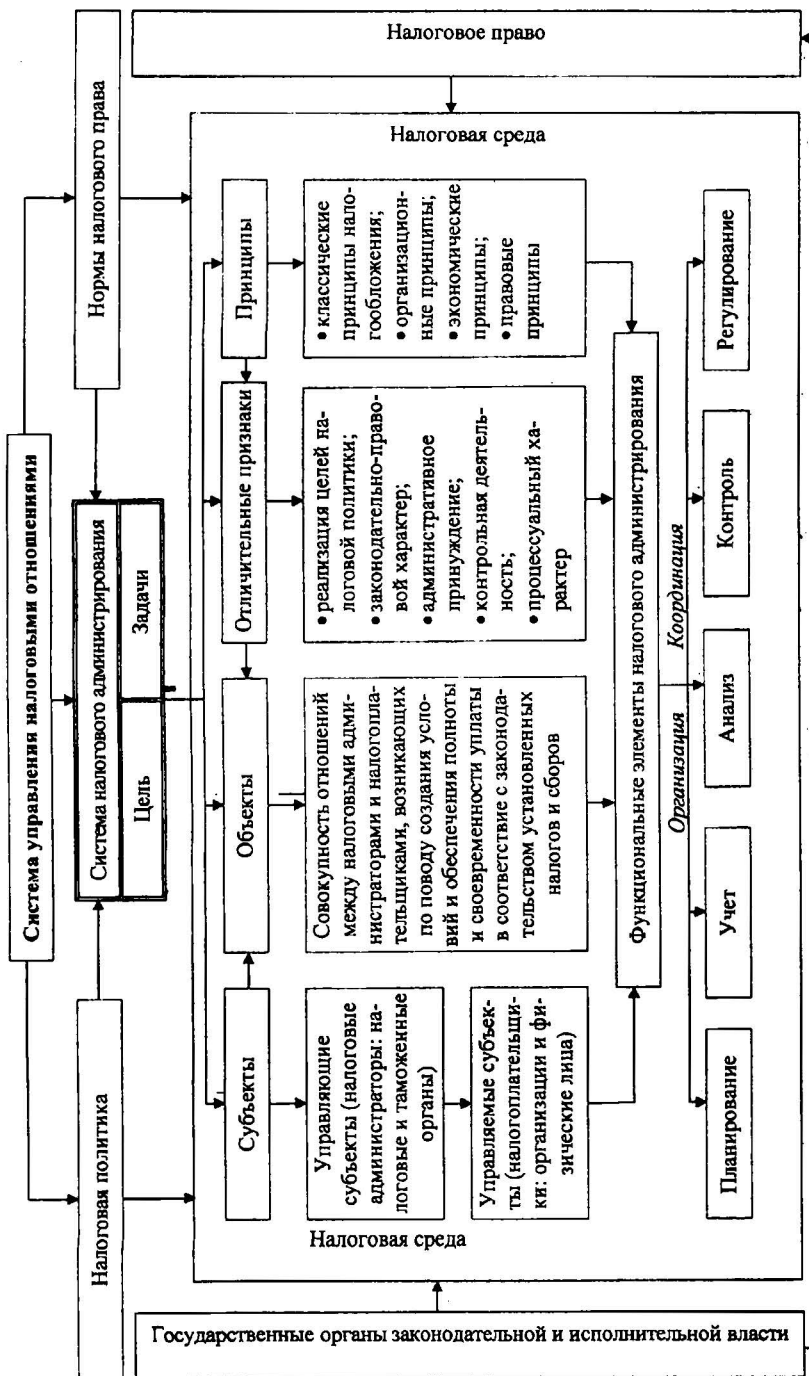


Рис.1. Содержание и структура системы налогового администрирования, её взаимосвязь с элементами системы управления налоговыми отношениями

деле в России сформировалась модель налогового администрирования, которую автор назвал репрессивной, то есть основанной преимущественно на последующем налоговом контроле и заинтересованности налоговых органов в применении мер административно-налогового преследования (в применении налоговых санкций); в-четвертых, требуется переход от репрессивной системы к партнерской (превентивной) системе налогового администрирования, в большей степени ориентированной на предварительный контроль, другие предупредительно-профилактические меры и информационно-разъяснительную работу.

В диссертации, по сути дела, впервые вводится в научный оборот и раскрывается содержание понятия "механизм налогового администрирования". Предлагается рассматривать его как совокупность закрепленных нормами налогового права элементов управления налоговыми отношениями, видов, форм организации этих отношений, способов и инструментов обеспечения реализации функций налогового администрирования (рис. 2).

Механизм территориального налогового администрирования структурно включает в себя три взаимосвязанные подсистемы, составляющие его внутреннее содержание: механизм формирования налогового потенциала региона (механизм налогового планирования), механизм мобилизации налогов и сборов в бюджеты РФ (учетно-контрольный, в том числе превентивный, механизм), механизм обеспечения полного и своевременного поступления сумм налогов и сборов в бюджетную систему РФ (правоприменительный, принудительный). Одновременно механизм территориального налогового администрирования представляет собой деятельность налоговой администрации по организации функционирования составляющих его структурных элементов (подсистем), то есть по организации налогового производства в строгом соответствии с нормами налогового права.

Все выше названные структурные элементы (подсистемы) механизма территориального налогового администрирования разграничены условно, поскольку на практике они нередко пересекаются, а механизм мобилизации налогов и сборов в бюджеты РФ и механизм обеспечения полного и своевременного поступления сумм налогов и сборов в бюджетную систему РФ направлены на реализацию контрольной функции налогов.

Вторая группа проблем посвящена формированию механизма партнерской (превентивной) системы налогового администрирования в России в разрезе его структурных элементов.

В научных исследованиях вопросы формирования, оценки и развития налогового потенциала обычно не связываются с налоговым администрированием и механизмом его реализации, что сужает и ограничивает функции и возможности этой формы управления налогообложением. В отличие от традиционных подходов суммарный налоговый потенциал (T_{Σ}) предлагается определять как совокупность объектов налогообложения по всем налогам (T_n) с разделением их на федеральные, региональные и местные, а также на косвенные и прямые налоги (T_{μ}). Кроме того, суммарный налоговый потенциал территорий складывается из федерального и субфедерального налоговых потенциалов (см. рис. 3).



Рис. 2. Содержание и структура механизма территориального налогового администрирования

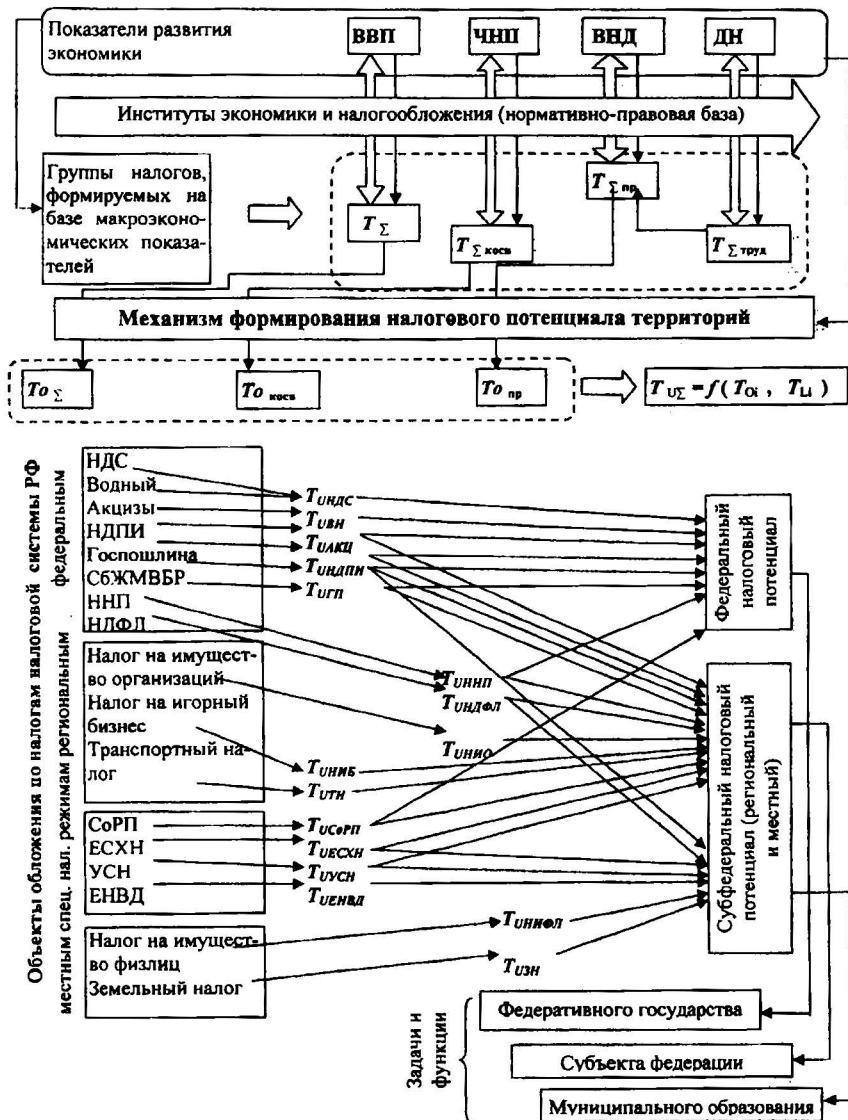


Рис.3. Механизм формирования налогового потенциала территорий Российской Федерации (по сост. на 01.01.2011 г.)¹

¹ С нашими изменениями см. Смольянинов Н.Е. О функции потенциала налоговой системы // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: Материалы Второй Российской научно-практической заочной конференции. – Уфа: Уфимск. гос. авиац. техн. ун-т, 2008. – С. 99-111.

Данный подход к оценке налогового потенциала территорий был апробирован в работе на фактических показателях последних 11 лет и может быть взят за основу при планировании налоговых бюджетов в рамках партнерской (превентивной) модели налогового администрирования.

На основе налогового потенциала разрабатывается соответствующий налоговый бюджет, который содержит в себе информацию о налоговых доходах, налоговых расходах и налоговой прибыли. Налоговые доходы представляют собой поступления по налогам и сборам, администрируемым ФНС РФ. Налоговые расходы включают потери доходов в связи с использованием налоговых льгот и освобождений и других преференций, расходы на осуществлении налогового администрирования во всех его проявлениях (на оплату труда, материальные расходы, общехозяйственные расходы и др.), прочие расходы. Плановые параметры чистых (без потерь) налоговых доходов используются при разработке основных бюджетов на очередной год и плановый период. Отсюда - важность проблемы достоверности налогового планирования (налогового потенциала, налогового бюджета), обеспечения при планировании и исполнении бюджетов обратной связи и оценки эффективности налоговых льгот и других налоговых преференций. Для решения этой проблемы необходимо, во-первых, создать систему мониторинга результативности и эффективности применяемых льгот и преференций, позволяющей принимать решения об их продлении или отмене, а также оценки доходов, не поступивших в бюджетную систему, в результате их применения; во-вторых, перераспределить полномочия в области налогового планирования.

Анализ собираемости налогов показал, что в целом, за период 2000-2010 гг. государство недополучает в бюджеты разных уровней в среднем от 4,5 до 14% запланированных сумм. Данная ситуация отчасти складывается в результате того, что участие ФНС России в планировании налоговых доходов ограничено.

В отличие от Министерства финансов РФ органы ФНС России постоянно сталкиваются с проблемами налогообложения, уклонения и собираемости налогов, а значит, могут предложить их решение уже на стадии налогового планирования. Поэтому в работе предложено возложить на ФНС РФ функцию оценки и мониторинга результативности и эффективности налоговых льгот (преференций), а также передать полномочия Минфина РФ по оценке и планированию налогового потенциала и налоговых бюджетов (налоговых доходов, налоговых расходов) на федеральном и на субфедеральном уровнях налоговым органам (Аналитическому управлению ФНС России и его территориальным подразделениям). В таком случае Минфин РФ с учетом расчетов и предложений ФНС России будет формировать контрольные цифры налогового бюджета (по доходам и расходам) и передавать их на исполнение в налоговые органы. Это обеспечит обратные связи между налогоплательщиками и этими ведомствами, а также между ФНС и Минфином РФ.

Другими элементами механизма налогового администрирования являются механизмы мобилизации налогов в бюджетную систему и обеспечения их полной и своевременной уплаты. От эффективности этих механизмов зависит эффективность всей системы налогового администрирования, возможность перехода на ее партнерскую (превентивную) модель.

В результате анализа практики налогообложения в работе было выделено пять групп проблем территориального налогового администрирования:

- несовершенство существующих процедур регистрации и учета налогоплательщиков, которые не позволяют осуществлять эффективный контроль;
- несовершенство регламентов работы налоговых администраций с налогоплательщиками с точки зрения требований к качеству администрирования;
- сложность администрирования региональных и местных налогов;
- несовершенство нормативной базы, порождающей различное толкование налогового законодательства, что снижает эффективность налогового контроля;
- чрезмерность объема и нерациональность форм налоговой отчетности, которая является излишне информативной и детализированной.

Наличие этих проблем обуславливает необходимость совершенствования территориального налогового администрирования с целью обеспечения паритета интересов налогоплательщиков, налоговых администраторов и государства. В работе предложены конкретные пути решения названных проблем.

Одной из причин, обуславливающих проблемы уклонения от уплаты налогов и взыскания неуплаченных налогов и штрафов за счет имущества налогоплательщика, в том числе за счет средств на его счетах в банках, является открытие налогоплательщиками множества различных счетов, неконтролируемых налоговыми органами. В этой связи в работе предлагается ввести в законодательном порядке следующие ограничения:

- запретить организациям-должникам открывать новые расчетные, текущие, валютные и депозитные счета до погашения задолженности в бюджет и внебюджетные фонды;
- обязать банки открывать вышеуказанные счета организациям только при предоставлении ими справки об отсутствии задолженности из налогового органа по месту регистрации организации, а также по месту нахождения его филиалов, подразделений или объектов недвижимости;
- увеличить штраф за несообщение налогоплательщиком в налоговый орган об открытии расчетных и иных счетов до 20% суммы оборота по этим счетам с момента их открытия и до момента выявления данного правонарушения.

Предлагается также дополнительно проработать вопросы взыскания налогов за счет электронных денег, урегулировать порядок обращения взыскания налогов на денежные средства налогоплательщиков, взыскания налогов с валютных счетов и счетов в драгоценных металлах в банках.

Эффективный механизм обеспечения полного и своевременного поступления сумм налогов и сборов в бюджетную систему России должен своевременно и достоверно выявлять неплатежеспособного налогоплательщика. Одинаковый размер неоплаченных обязательств (не менее 100 тыс. руб.), установленный для всех юридических лиц, позволяет организациям, которые имеют постоянную задолженность перед бюджетом в сумме, меньшей установленного минимума для подачи заявления о признании банкротом, не подпадать под критерий банкротства, хотя фактически они являются неплатежеспособными, не могут вести нормальную финансово-хозяйственную деятельность и платить налоги. В этой связи пред-

ложено установить дифференцированный минимальный размер неоплаченных обязательств в зависимости от годовой валовой выручки организации: при выручке в размере менее 15 млн руб. минимальную сумму невыполненных обязательств рекомендуется установить в размере 50 тыс. руб., при выручке от 15 млн руб. до 100 млн руб. - 100 тыс. руб., и при выручке более 100 млн руб. - 500 тыс. руб.

Третья группа проблем связана с разработкой организационно-методического обеспечения формирования партнерской (превентивной) системы территориального налогового администрирования, основанной на повышении роли предварительного контроля, на сотрудничестве участников налоговых отношений и отходе от формального подхода к толкованию и применению норм налогового законодательства.

В диссертации определены следующие пути перехода от агрессивной (репрессивной) к партнерской (превентивной) системе налогового администрирования: уменьшение степени заинтересованности налоговых органов в применении, в том числе необоснованном, штрафных налоговых санкций (в первую очередь, путем введения в ст. 8 НК РФ положения, согласно которому штрафы и пени по налогам не должны признаваться налоговыми платежами, а в Бюджетном кодексе РФ - исключения этих штрафов и пени из состава налоговых доходов); увеличение числа показателей оценки эффективности деятельности налоговых органов, характеризующих результативность превентивных мероприятий; снижение налоговой нагрузки на экономику; совершенствование подходов к порядку начисления налоговых санкций; повышение роли и совершенствование предварительного контроля, а также информационно-разъяснительной работы; повышение уровня налоговой культуры и др.

Действующая система критериев оценки эффективности деятельности территориальных налоговых органов мало связана с показателями предупредительно-профилактической работы, которая лежит в основе превентивной системы налогового администрирования. Эта область деятельности налоговых органов должна найти более широкое отражение при её оценке. Поэтому в диссертации предлагается дополнить систему названных критериев оценки территориальных налоговых органов показателями: 1) доли налоговых споров, разрешенных в досудебном порядке путем заключения мирового соглашения, в общем объеме налоговых споров; 2) доли добросовестных налогоплательщиков, в общем количестве налогоплательщиков (в разрезе организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц); 3) доли решений налоговых органов, вынесенных по итогам проверок и не отмененных впоследствии в судах; 4) доли результативных выездных проверок без судебных разбирательств. В работе предложены подходы к порядку использования названных показателей.

В целях создания условий для повышения результативности налогового администрирования и уменьшения практики уклонения от уплаты налогов необходимы меры, направленные на снижение налогового бремени в экономике, в частности: 1) установление стандартного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в виде необлагаемого вычета, соответствующего сумме минимального размера оплаты труда; 2) введение единой ставки НДС в размере 14% (с од-

новременной отменой большинства льгот по этому налогу); 3) снижение совокупной налоговой (фискальной) нагрузки на субъектов, относящиеся к малому бизнесу, применяющих специальные налоговые режимы, путем: снижения тарифов страховых взносов; предоставления права применения в рамках УСН налогоплательщиком наименьшей из ставок единого налога (при их дифференциации субъектом РФ), если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода по виду деятельности, в отношении которого установлена минимальная ставка составляет не менее 70 %; увеличения порога годового оборота для применения УСН до 100 млн рублей с ежегодной корректировкой на коэффициент-дефлятор; снятия запрета на применение УСН организациями, имеющими обособленные подразделения в виде представительств; 4) заключение трехстороннего договора на предоставление отсрочки (рассрочки) по уплате налогов или договора на получение инвестиционного налогового кредита между налогоплательщиком, Министерством финансов области и Управлением ФНС России по области (контроль за целевым использованием средств по указанному договору следует возложить на налоговые органы, поскольку именно они владеют налоговой и бухгалтерской отчетностью налогоплательщиков); 5) начисление штрафных налоговых санкций методом поглощения большим штрафом меньших штрафов (сейчас все санкции начисляются методом их сложения), что позволит предотвратить противоправные действия как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков, а также неформальные отношения между ними.

На рис. 4 представлена впервые разработанная в научной литературе полная, комплексная система предварительного налогового по всем её элементам во взаимосвязи с другими элементами налогового администрирования.

Важнейшей и одновременно обделенной вниманием функцией налоговых органов в области предварительного контроля является предупредительно-профилактическая (превентивная) функция, направленная на предупреждение и пресечение налоговых правонарушений. Для ее реализации налоговые органы должны применять соответствующие меры, направленные на недопущение нарушений юридическими и физическими лицами обязательных требований, установленных налоговым законодательством РФ. В частности, на предупреждение налоговых правонарушений направлены применяемые ФНС России критерии налоговых рисков, на основе оценки которых осуществляется отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Информационно-разъяснительная работа и обслуживание налогоплательщиков являются важными функциями предварительного налогового контроля, связанными с предупреждением налоговых правонарушений и преступлений. В целях развития функции налогового информирования целесообразным было бы ввести следующие изменения в НК РФ. Во-первых, ввести требование об информировании налогоплательщиков о предстоящей выездной налоговой проверке, как минимум за месяц до ее начала (а не за три дня, как в настоящее время). Во-вторых, изменить, процедуру проведения налоговых проверок в части оформления их результатов. По итогам проведенной первичной проверки необходимо чтобы налоговые органы составляли не акт, а налоговое предписание, которое в

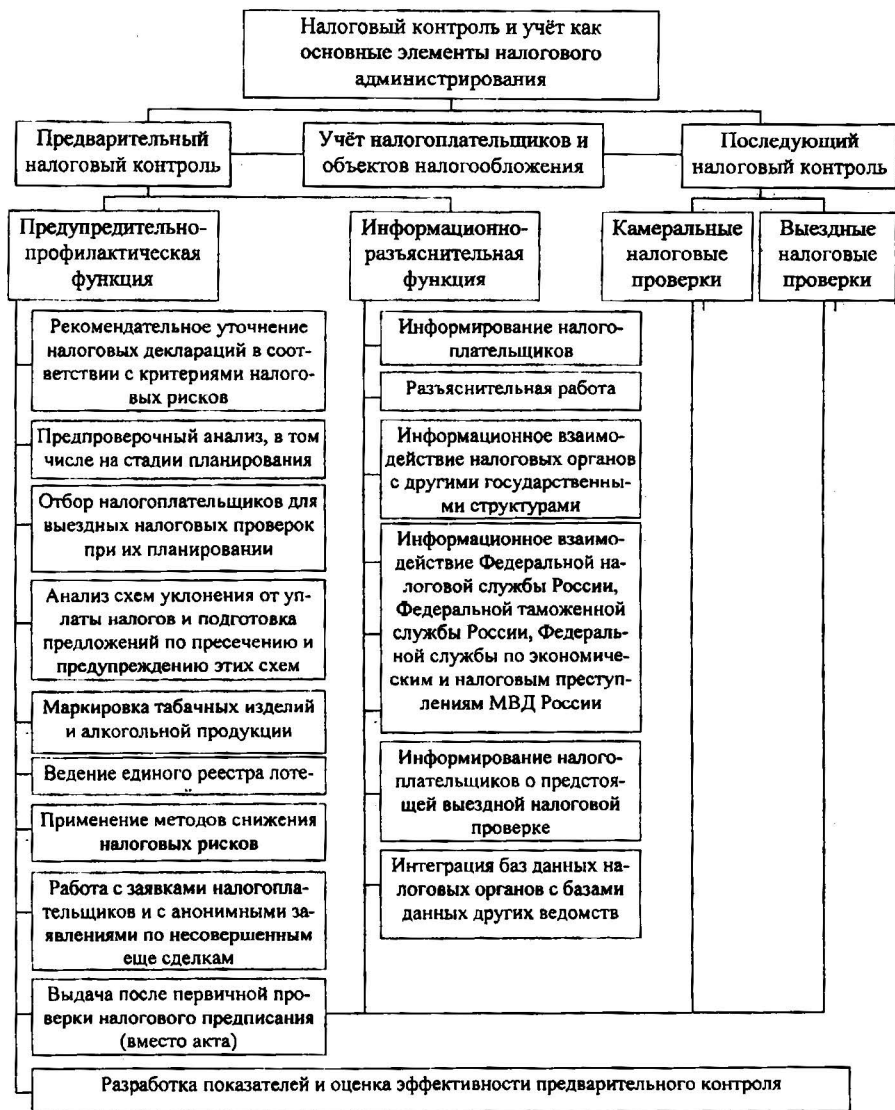


Рис.4. Содержание предварительного налогового контроля и его взаимосвязь с учетом налогоплательщиков и последующим контролем

течение 90 дней позволяло бы внести все поправки в налоговый учет и расчет налогов и заплатить доначисленные налоги без штрафных санкций и пени. Если по истечении указанного срока налогоплательщик не выполнит указанные тре-

бования или не предоставит объяснения, то только в этом случае налоговый орган будет составлять акт налоговой проверки и должен применить санкции.

Определить эффективность предварительного налогового контроля более сложно, чем эффективность последующего контроля. Это связано как с необходимостью использования значительного количества оценочных показателей по различным направлениям предварительного контроля, так и с тем, что ряд показателей носят субъективный характер. Показатели должны охватывать все основные функции налогового администрирования: от регистрации и учета налогоплательщиков до планирования выездных проверок и досудебного обжалования решений налоговых органов. На основе анализа действующей их системы в диссертации предложено ввести следующие дополнительные показатели оценки эффективности предварительного налогового контроля: 1) удельный вес вновь зарегистрированных организаций и индивидуальных предпринимателей в общем количестве налогоплательщиков; 2) удельный вес налогоплательщиков, представляющих нулевые налоговые декларации, в общем количестве налогоплательщиков; 3) удельный вес налогоплательщиков, не представляющих налоговые декларации в течение 1 года, в общем количестве налогоплательщиков; 4) удельный вес микро-, малых и средних предприятий в общем количестве налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете. В работе предложен также порядок их использования в оценочной деятельности. По мере внедрения в практику рекомендаций, представленных в диссертации, число критериев эффективности предварительного контроля может быть увеличено.

Еще одним структурным элементом системы налогового администрирования, который практически не исследуется в научной литературе, является деятельность по формированию налоговой культуры. Налоговая культура представляет собой определенный уровень налогового самосознания в обществе, при котором государство осознает и проводит налоговую политику, учитывающую интересы общества, а налогоплательщики осознают необходимость исполнения обязанности по полной и своевременной уплате причитающихся в соответствии с законодательством налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Формирование налоговой культуры рассматривается с двух позиций, которые одновременно выступают направлениями повышения ее уровня.

Во-первых, как процесс, непосредственно связанный с формированием цены общественных благ, которой выступают налоги. В этом случае нужно говорить о налоговой культуре не только налогоплательщиков, но и государства. Налоговая культура государства, ее уровень выражается в степени соответствия (несоответствия) предоставленных общественных благ (по объему и качеству) уровню налогового бремени в экономике, в величине разрыва параметров бремени начисленных налогов и бремени фактически уплаченных налогов, в уровне избыточного налогового бремени, доле "теневой экономики" в ВВП, показателях уклонения от уплаты налогов, степени репрессивности налогового администрирования и т.д. Основными мерами повышения уровня налоговой культуры в этой области являются оптимизация налогового бремени в экономике путем регулирования ставок основных налогов и повышение эффективности налоговых льгот, увели-

чение объема предоставляемых государством общественных благ, повышение эффективности и результативности государственных расходов и др.

Во-вторых, как воспитательный процесс, предполагающий формирование государством у населения страны налоговой грамотности. Низкий уровень налоговой культуры населения России обусловлен рядом причин: менталитетом советского человека, приученного во времена СССР к "бесплатности" общественных благ и к отсутствию, по сути дела, налоговой системы и налогообложения; проведением политики "высоких налогов" при неадекватном объеме общественных благ в постсоветские времена (вплоть до середины двухтысячных годов); финансовой безграмотностью большинства населения; не достаточной информированностью налогоплательщиков о налоговом законодательстве; отсутствием партнерских отношений в налогообложении и агрессивный характер действий налоговых администраторов и др. В этой связи в работе предложен комплекс мер, направленных на повышение уровня налоговой культуры населения в России.

Необходимо разработать и реализовать Национальную программу по повышению финансовой грамотности населения, включая ее налоговую составляющую (последняя сейчас вообще отсутствует) на условиях государственно-частного партнерства, в том числе в области финансирования. Государство должно взять на себя роль координатора усилий всех заинтересованных сторон и способствовать через свои структуры реализации образовательных инициатив общественных и коммерческих организаций в целях просвещения всех категорий населения страны (весь комплекс названных мер подробно представлен в диссертации), а также мер, направленных на расширение спектра услуг, оказываемых налогоплательщикам (упрощение и ускорение налоговых процедур).

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Федоровская М.А. Налоговое администрирование как форма управления налоговыми отношениями// Вестник СГСЭУ. 2011. №02. - 0,5 п.л.
2. Федоровская М.А. Проблемы территориального налогового администрирования// Известия ПГПУ им. В.Г.Белинского. 2011. №24. - 0,6 п.л.
3. Федоровская М.А. Результативность и эффективность налоговых проверок// Вестник СГСЭУ. 2011. №03. - 0,6 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. Федоровская М.А. Становление и организация территориальных налоговых органов. Саратов: СГСЭУ, 2009. - 1,94 п.л.
5. Федоровская М.А. Налоговое администрирование в условиях реализации антикризисных мер правительства России// Сборник научных трудов: "Финансы, налоги, кредит"/ Под ред. В.В. Степаненко. Саратов: СГСЭУ, 2010. - 0,46 п. л.
6. Федоровская М.А. Налоговая конкуренция в современной российской практике// Сборник научных трудов по итогам международной научной конференции. Севастополь. 2011. - 0,3 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 14.10.2011
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ 437

Формат 60x84 $\frac{1}{16}$
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 1,0
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

162